

Estudio de las Publicaciones sobre Contabilidad de Gestión en Brasil y España*

Study of Published Articles on Management Accounting in Brazil and Spain

Rogério João Lunkes

Pos-Doctor del Departamento de Ciencias Contables de la "Universidade Federal de Santa Catarina"
E-mail: lunkes@cse.ufsc.br

Vicente Mateo Ripoll Feliu

Doctor del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia
E-mail: vicente.ripoll@uv.es

Fabricia Silva da Rosa

Doctora del Programa de Pos-graduación en Contabilidad de la Universidade Regional de Blumenau
E-mail: fabriciarosa@hotmail.com

Recibido el 21.12.2011 - Acepto el 2.1.2012 - 5ª. versión acepta el 27.10.2012

RESUMEN

En las últimas décadas, se han producido cambios importantes en la contabilidad de gestión con la inclusión de nuevos temas y métodos de investigación, revistas exclusivas y, en especial, estudios con perspectivas multidisciplinarias. Estos cambios se han detectado con estudios divulgados en publicaciones de revistas importantes. En este contexto surge la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuál es el perfil de las investigaciones a respecto de la contabilidad de gestión en España y Brasil? Así, el objetivo del presente trabajo es identificar y analizar los temas y métodos de investigación aplicados en los estudios de contabilidad de gestión en España y Brasil, presentar cómo esas investigaciones son importantes para el desarrollo del área de contabilidad de gestión y compararlas con los estudios realizados en revistas anglosajonas por Hesford, Lee, Van Der Stede, e Young (2007). Con este fin se seleccionaron, entre 2001 y 2010, en primer lugar, siete revistas contables españolas que figuran en la base de datos IN-RECS (Índice de Impacto de Revistas Españolas de Ciencias Sociales) en donde hemos encontrado 421 artículos. En segundo lugar se han seleccionado veintinueve revistas brasileñas de contabilidad, administración, gestión, finanzas y negocios evaluadas por CAPES (Coordinación de Perfeccionamiento de la Educación Superior), en donde se han encontrado 321 artículos. Los resultados muestran que los trabajos en contabilidad de gestión no han ocupado un lugar destacado en las publicaciones analizadas. Entre los temas más relevantes se encuentran el de planificación y control con énfasis en el elemento de medición y evaluación del desempeño. El desarrollo de los estudios se produce, en gran medida, mediante la aplicación de estudios de caso y survey en Brasil y revisión y estudio de caso en España.

Palabras clave: Contabilidad de gestión. Temas. Métodos y literatura.

ABSTRACT

In recent decades, management accounting has undergone major changes with the inclusion of new topics and research methods, dedicated journals, and especially multidisciplinary studies. These changes have been detected in articles published in leading journals. In this context, the following research question arises: what is the profile of management accounting research in Spain and Brazil? Thus, the objective of this study is to identify and analyze the topics and research methods applied in management accounting studies in Spain and Brazil; to explain how these studies are important to further developing the field of management accounting; and to compare them with studies conducted by Hesford, Lee, Van Der Stede, and Young (2007) with respect to articles published in English-language journals. We first selected seven Spanish accounting journals listed in the IN-RECS database (Índice de Impacto de Revistas Españolas de Ciencias Sociales) [Impact Factor of Spanish Social Science Journals] and found 421 articles published between 2001 and 2010. Second, we found 321 articles by selecting 29 Brazilian accounting, administration, management, finance, and business journals evaluated by Brazilian Federal Agency for the Support and Evaluation of Graduate Education (CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior). The results show that management accounting studies have not figured prominently in the articles that were reviewed. Planning and control are among the most important subjects that emphasize performance measurement and evaluation. The existing studies are largely focused on case studies and surveys in Brazil as well as case studies and reviews in Spain.

Keywords: Management accounting. Topics. Methods and literature.

* Este artículo fue desarrollado con el patrocinio de Capes – Proc. No. 1189/10-7 y de CNPQ

1 INTRODUCCIÓN

La contabilidad de gestión ha experimentado un cambio considerable en las últimas décadas, con la inclusión de nuevos temas de investigación (Johnson & Kaplan, 1987; Cooper, 1987; Kaplan, 1983; Hiromoto, 1988; Bromwich, 1990; Dent 1990; Young & Selto, 1991; Kaplan & Norton, 1992, 1997, 2001, 2004, 2006; Shank & Govindarajan, 1993; Simons, 1995), revistas exclusivas en materia de contabilidad de gestión y especialmente los estudios con perspectivas multidisciplinarias (Cooper, 1987; Covalleski, Dirsmith, & Samuel, 1986; Hopwood, 1978; Macintosh & Scapens, 1990; Kaplan & Norton, 2001).

Su establecimiento como disciplina académica en las últimas décadas ha hecho que se incrementara la credibilidad y el estado de este campo del conocimiento (Baldvinsdottir, Mitchell, & Norreklit, 2010). Este período, ha desencadenado un aumento de investigaciones en contabilidad de gestión y en la teoría o teorías que sustentan la investigación (Ittner & Larcker, 2001, 2002; Zimmerman, 2001; Hopwood, 2002; Lukka & Mouritsen, 2002, Luft & Shields, 2002; Chapman, Hopwood, & Shields, 2007; Malmi & Granlund, 2009; Vaivio & Sirén, 2010; Modell, 2010; Lukka, 2010; Merchant, 2010), centradas en los preceptos básicos, teorías centrales (economía, sociología, etc), enfoques (decisión o control), y métodos de exploración (descriptivo o normativo).

Es importante identificar y analizar los temas estudiados y la coherencia de los métodos de investigación aplicados, debido a la existencia de un número limitado de revistas con un enfoque específico. De esta forma se abren nuevos debates que promueven el desarrollo científico de la contabilidad de gestión.

En este sentido, algunos estudios se han realizado con el fin de analizar la producción científica de la contabilidad de gestión (Lunkes, Ripoll, & Rosa, 2011, 2012; Carvalho, Saraiva, Frezatti, & Costa, 2010; Nascimento, Junqueira, & Martins, 2010; Dallabona, Nascimento, & Hein, 2010; Perdigão, Niyama, & Santana, 2010; Araujo & Silva, 2010; Hesford & Potter, 2010; Frezatti, Relvas, Nascimento, & Junqueira, 2009; Espejo, Cruz, Lourenço, Antonovz, & Almeida, 2009; Mendonca, Riccio, & Sakata, 2009; Maloni, Carter, & Carr, 2009; Alcouffe, Berland, & Levant, 2008; Beuren, Schlindwein, & Pasqual, 2007; Cardoso, Pereira, & Guerreiro, 2007; Groot & García-Valderrama, 2006; Valacich, Fuller, Schneider, & Dennis, 2006; Pérez, Gallardo, & Peña, 2005; Palenzuela, Moreno, & Arroyo, 2004; Oliveira, 2002; Pérez & Gallardo, 2002; Tahai & Meyer, 1999; Engwall, 1998; White, 1996; Kirkpatrick & Locke, 1992).

La contabilidad de gestión es un área del conocimiento que implica ayudar al proceso de toma de decisiones, a la elaboración de la planificación, a los sistemas de gestión del rendimiento, y a la prestación de habilidades relacionadas con la información financiera y de control, lo que ayuda a los administradores en la formulación y aplicación de la estrategia en la organización (IMA, 2008).

Esta información puede ser producida en las organizaciones a nivel estratégico, táctico y operativo, y está rela-

cionada con diferentes Líneas de Investigación tales como: costes o planificación y control, las cuales no están totalmente consolidadas, debido a que no existe consenso en los fundamentos teóricos de este ámbito entre los investigadores (Zimmerman, 2001; Ittner & Larcker, 2001, 2002; Hopwood, 2002; Chapman et al., 2007; Malmi & Granlund, 2009; Vaivio & Sirén, 2010; Modell, 2010; Lukka, 2010; Merchant, 2010). En este sentido, es importante investigar cómo los países están trabajando en las diferentes líneas de investigación de la contabilidad de gestión. El presente trabajo tiene como objetivo identificar y analizar los temas y métodos de investigación aplicada en los estudios de contabilidad de gestión en España y Brasil, y compararlos con la investigación en revistas de lenguas anglosajonas.

La elección de Brasil y España para el estudio de las publicaciones se debe, en parte, para confirmar o refutar las afirmaciones de Hopwood (2008) y de Merchant (2010), que en los países de Europa y América del Sur no hay una pérdida de importancia de la contabilidad de gestión en términos de publicaciones en las principales revistas de contabilidad de lenguas anglosajonas (Bonner, Hesford, Van Der Stede, & Young, 2006; Hesford, Lee, Van Der Stede, & Young, 2007).

La justificación del estudio no se centra únicamente en la percepción de que el desarrollo de la ciencia depende de los estudios capaces de producir un conjunto de conocimientos sustantivos, sino también a la incorporación de nuevos investigadores dedicados al análisis y a la reflexión crítica sobre la producción científica generada. Los estudios de esta naturaleza sirven como una herramienta de diagnóstico para investigar el fortalecimiento de la contabilidad de gestión, y detectar la estructura y evolución de este campo del conocimiento científico.

En este contexto surge la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuál es el perfil de las investigaciones relacionadas con la contabilidad de gestión en España y Brasil?

El objetivo del presente trabajo consiste en identificar y analizar los temas y métodos de investigación aplicados en los estudios de contabilidad de gestión en España y Brasil. Con ello pretendemos poner de manifiesto cómo la contabilidad de gestión ha evolucionado en estos últimos años en los dos países en relación con los temas investigados y metodologías utilizadas. De esta forma estaremos en condiciones de comparar los resultados de esta investigación con los estudios realizados en revistas anglosajonas por Hesford et al. (2007). Los resultados deben poner de manifiesto la forma en que se realiza la investigación en contabilidad de gestión en Brasil y España. Analizaremos las similitudes y diferencias y cómo esas investigaciones son importantes para el desarrollo del área de la contabilidad de gestión.

El trabajo, más allá de esta introducción, realiza una exposición de los orígenes y conceptos de la contabilidad de gestión. La tercera sección consiste en la exposición de los procedimientos metodológicos utilizados para la investigación. En la cuarta sección se presentan los resultados de la investigación y en la quinta, las conclusiones y recomendaciones del trabajo.

2 PLATAFORMA TEÓRICA - CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Aunque existieran indicios anteriores, fue sólo a partir de 1950 que la contabilidad de gestión tomó cuerpo de forma concreta como una ciencia social (Ripoll, 1992a, 1992b; Ryan, Scapens, & Theobald, 2002; Ricardino, 2005). En general, esto se produjo por el énfasis en el empirismo y el positivismo (Zimmerman, 1979; Watts & Zimmerman, 1979), que combina el crecimiento de casos de estudio y de campo en Europa (Panozzo, 1997; Drury & Tayles, 1994, 2005) y su establecimiento como disciplina académica (Baldvinsdottir et al., 2010).

En sus primeros años de desarrollo, la contabilidad de gestión se vinculó fuertemente a las teorías económicas, pero este ámbito se ha ampliado constantemente dentro de las ciencias sociales, con la inclusión de estudios sociológicos, de psicología y de organización, el análisis de las matemáticas y la filosofía. Estos desarrollos han ayudado al fortalecimiento interdisciplinario y a la expansión de su alcance, y sobre todo le han dado credibilidad académica y profesional (Baldvinsdottir et al., 2010).

Para Jiambalvo (2002), Garrison, Noreen, y Brewer (2007) y Horngren, Sundem, y Stratton (2004), la contabilidad de gestión tiene que ver con el suministro de información a los usuarios internos, lo que incluye, según Warren,

Reeve, y Fess (2001), los datos históricos y estimados.

2.1 Estudio de la Contabilidad de Gestión.

Los trabajos que se han desarrollado dentro de la comunidad científica relacionados con la contabilidad de gestión, son útiles para que la dirección de la empresa pueda tomar buenas decisiones administrativas. Esto se manifiesta desde los trabajos de Brown y Gardner (1985a), Brown, Gardner, y Vasarhelyi (1987), Shields (1997), hasta los de Pérez, Gallardo, y Peña (2005), Schekaiban y Ripoll (2005), Hesford et al. (2007), Lunkes, Ripoll, y Rosa (2011).

Con el fin de ubicar los trabajos dentro de la disciplina, estos se han clasificado en tres grandes líneas de investigación y dentro de cada una de ellas en temas. Las tres líneas que hemos abiertos han sido: Línea 1. Costes. Línea 2. Planificación y Control y Línea 3. Otros temas dentro del contexto de la contabilidad de gestión.

La línea de investigación Costes recoge los cuatro temas a continuación: Contabilidad de Costes, Gestión de costes (se analizan los cambios en el coste), Estudios y aplicaciones ráticas de coste, y en último lugar Investigación en Costes. Tanto las líneas como los temas de cada una de ellas aparecen en la Figura 1.

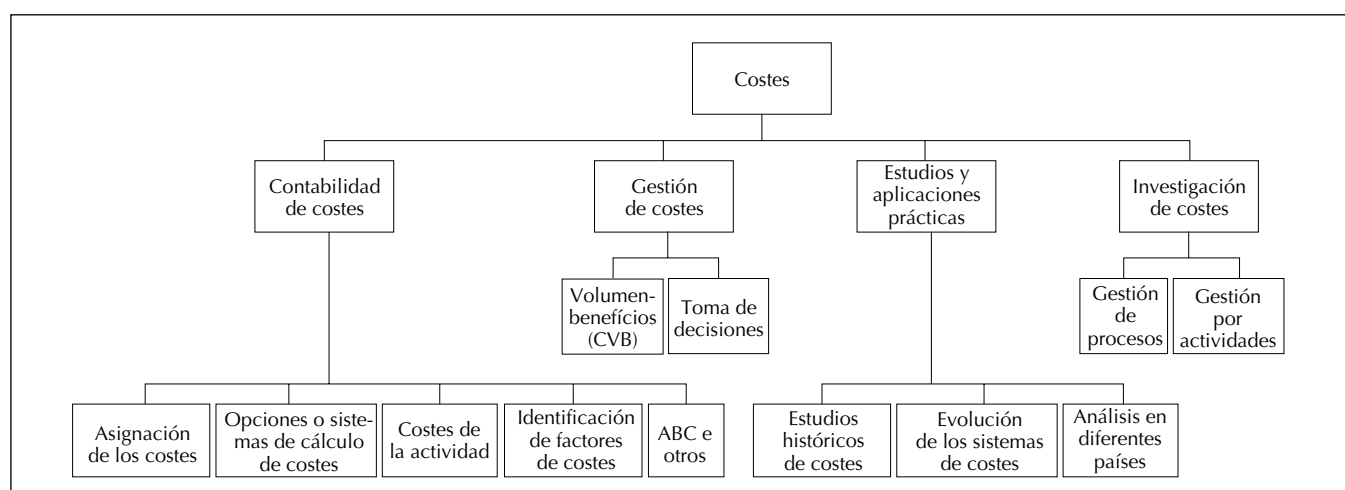


Figura 1 Temas de la línea de costes

La línea de Planificación y Control está subdividida en los temas específicos que aparecen en la Tabla 1, con el fin de facilitar la clasificación de los estudios.

Tabla 1 Estudios sobre planificación y control (línea de investigación 2)

Tema	Estudios
Presupuesto	Estudios actuales relacionados con los diferentes procesos del presupuesto (empresarial, continuo, de base cero, para las actividades y Beyond Budgeting), ciclo presupuestario, el desarrollo, la ejecución y el control presupuestario y las ventajas y limitaciones;
Presupuesto de capital,	Decisiones de inversión, los métodos de análisis de la inversión (VAN, TIR, recuperación de la inversión, la tasa de distribución de retorno y el descuento de flujos de efectivo) así como el coste de oportunidad
La medición y evaluación del desempeño,	Sistemas de medición del desempeño y medidas de incentivo, que incluyen las herramientas para la evaluación estratégica, el Cuadro de Mando o Tableau de Bord, Cuadro de Mando Integral o Balanced Scorecard y el Valor Económico Añadido
Control organizacional	Estudios de controles y aplicaciones en diferentes áreas de la organización, como el desarrollo de los controles internos y el trabajo en las áreas de responsabilidad (dentro de la organización)
El control internacional	Estudios relacionados con el control en diferentes países y culturas (entre organizaciones)

La línea de Investigación número 3, Otros Temas, incorpora nueve de ellos relacionados con gestión de costes e investigación, tal y como aparecen en la Figura 2.

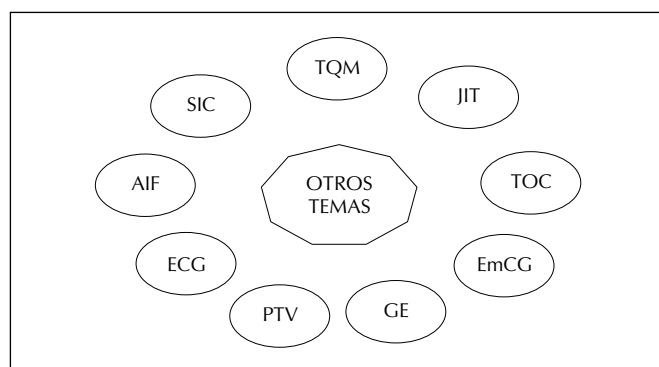


Figura 2 Otros temas de la contabilidad de gestión

El SIC (sistema de información contable) se caracteriza por estudios centrados en los sistemas de información como ERP. El tema de la ECG (educación en contabilidad de gestión) consiste en estudios relacionados con la disciplina de la contabilidad de gestión y sus estrategias de enseñanza. La GEC (gestión estratégica de costes) implica el trabajo relacionado con la alineación entre la estrategia de la organización y la gestión de sistemas de control operativos que permitan a la

organización la consecución de su estrategia. EmCG recoge estudios sobre la investigación de la Contabilidad de Gestión incorporando trabajos sobre su evolución y el estado del arte, en donde se analizan los métodos de investigación y los enfoques teóricos utilizados. Los temas como la evaluación comparativa (benchmarking), calidad (TQM), Just-In-Time (JIT), Teoría de Restricciones (TOC), (PVT) precio de transferencia y el precio de venta son fáciles de entender y clasificar. Por último, el tema del (AIF) análisis financiero, incorpora el cálculo y uso de los indicadores financieros en la toma de decisiones para evaluar y comparar los resultados (Lunkes, Ripoll, & Rosa, 2011).

2.2 Producción Científica en Contabilidad de Gestión.

La comunidad científica hace tiempo viene desarrollando estudios para comprender la contabilidad de gestión y su importancia empírica para las organizaciones. Los estudios en diferentes perspectivas ayudan a la toma de decisión, medición de desempeño, costes, planeamiento y control y otros temas.

Lunkes, Ripoll, y Rosa (2011) hacen una revisión de la literatura en bases de datos internacionales para identificar los distintos estudios de la producción científica de gestión y comprender sus objetivos, tal como presentamos en la Tabla 2.

Tabla 2 Estudios de la producción científica en contabilidad de gestión

Autores	Breve Descripción de los Estudios
Carvalho et al., 2010	Se analizaron las aportaciones de las teorías del ciclo de vida de la organización en la investigación en contabilidad de gestión. Se desarrolló un estudio bibliométrico con la base de datos ProQuest® que analizaba otros 22 estudios.
Hesford y Potter, 2010	Análisis de los artículos publicados sobre Contabilidad en la revista Cornell Hospitalidad.
Nascimento, Junqueira y Martins, 2010	Se llevó a cabo un estudio bibliométrico y un análisis de contenido del Congreso de la Asociación Nacional de Programas de Postgrado en Ciencias Contables (ANPCONT / Brasil), 2007 y 2008. Congresos de Contabilidad y Control de la Universidad de São Paulo (Brasil).
Maloni, Carter y Carr, 2009	Estudio que evaluó la investigación en el campo de la medición del desempeño y la concentración de autores en revistas, en un período de dieciséis años. Se analizaron 1.796 artículos en cinco publicaciones desde 1992 hasta 2007.
Mendonça Neto, Riccio y Sakata, 2009	Analiza la evolución temporal de la Ciencia Contable en Brasil y la relación entre los enfoques normativos y positivistas. Se analizaron los registros de ENANPADs en el período comprendido entre 1996 y 2005.
Alcouffe, Berland y Levant, 2008	El estudio tiene como objetivo encontrar el proceso de construcción de redes de investigadores contables, sobre todo en la Contabilidad de Costes por Actividades (ABC).
Beuren, Schlindwein y Pasqual, 2007	El artículo analiza el perfil de la investigación en Contabilidad de los artículos publicados en el Congreso EnANPAD y en el Congreso de Control y Contabilidad de la USP (Brasil) en el período 2001 a 2006.
Cardoso, Pereira y Guerreiro, 2007	Es un estudio diagnóstico del perfil de la investigación de los costes centrado en el área de contabilidad y gestión dentro del Congreso EnANPAD (Brasil), de 1998 a 2003. Se seleccionaron inicialmente, revisiones de 170 trabajos aceptados en la materia, y luego se analizaron 32 artículos específicos de costes.
Groot y Garcia-Valderrama, 2006	Este trabajo es un estudio bibliométrico de 169 grupos de investigación en economía, econometría y administración de empresas en los Países Bajos. Las evaluaciones se llevan a cabo en dos periodos en 1995 y en 2001.
Valacich, et al., 2006	Se examina la proporción de artículos publicados en revistas de las mejores escuelas de negocios entre los años 1994 a 2003.
Tahai y Meyer, 1999	El estudio analizó 23.637 referencias de revistas científicas citadas en 1.275 artículos publicados en 17 revistas de gestión durante el período comprendido entre 1993 y 1994.
Engwall, 1998	El estudio examina los autores franceses que publican en revistas internacionales de contabilidad de gestión, su origen geográfico y la orientación de. Se analizaron las quince mejores revistas de gestión durante el período comprendido entre 1981 y 1992.
White, 1996	El estudio ha identificado en diferentes revistas, 125 medidas relacionadas con la estrategia, a través del análisis de temas relacionados con la contabilidad de gestión.
Kirkpatrick y Locke, 1992	Este estudio presenta una metodología para evaluar la concesión de becas. Se utilizaron tres fuentes de información (artículos, citas y revisión por pares) y fueron evaluados 2.229 profesores de 32 escuelas de negocios en los Países Bajos.

Fuente: Lunkes, Ripoll, y Rosa (2011)

Para ampliar los debates sobre el tema se identificaron estudios sobre la producción científica en Brasil y España.

En Brasil, Oliveira (2002) examinó 874 artículos publicados durante el período comprendido entre 1990 y 1999 en la Revista Brasileira de Contabilidade - RBC, Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul - RCRC / RS, Caderno de Estudos/Fipecafi - C.E, Enfoque: Reflexão Contábil - ERC y Contabilidade Vista & Revista - CVR. Los artículos se clasificaron en Contabilidad de Gestión, Contabilidad Financiera, Teoría Contable, Educación, Investigación Contable, Contabilidad de Costos, Práctica Profesional, Contabilidad Pública, Presupuesto, Cuentas Públicas y Finanzas Públicas e Internacionales. Durante este período, la contabilidad de gestión fue el tema más discutido.

Un estudio realizado por Dallabona, Nascimento, y Hein (2010) examinó, entre otras cosas, las líneas de trabajos de investigación que abarcan el programa de posgrado en contabilidad de la Universidad Regional de Blumenau (FURB) en el período 2005 a 2009. Se concluyó que de los 102 trabajos de finalización del master, 69 pertenecen a la línea de investigación de control de gestión, y 33 pertenecen a contabilidad financiera.

Espejo, Cruz, Lourenço, Antonovz, y Almeida (2009) analizaron las publicaciones de las tendencias temáticas y metodológicas que circularon en Accounting, Organizations & Society (AOS), en la Revista Contabilidade & Finanças (RCF) y en The Accounting Review (TAR) entre 2003 y 2007. El estudio bibliométrico fue realizado en 538 artículos que consideraron las siguientes áreas: i) los usuarios externos, (ii) los usuarios internos, y (iii) Enseñanza y la Investigación en Contabilidad. Los resultados indicaron el predominio de las temáticas sobre los usuarios externos, un grupo de la contabilidad financiera. En las revistas AOS y TAR el tema usuarios internos, presentó una tendencia creciente.

Perdigão, Niyama, y Santana (2010) examinaron las características de la Revista de Contabilidade, Gestão e Governança en el periodo 1998 a 2009. Para el análisis de los macro-problemas, el estudio utilizó los temas clasificados de acuerdo con el modelo presentado por Oliveira (2002) con la inclusión del tema de Gobierno Corporativo. Se encontró que los principales temas publicados en los artículos fueron: CGG Contabilidad de Gestión, con el 28,10%, Educación e Investigación de Contabilidad, con el 8,50% y el de Contabilidad Financiera, con el 7,84%.

En el trabajo de investigación previa, relacionado con el tema, se han encontrado estudios específicos sobre la contabilidad de gestión. Araujo y Silva (2010) analizaron, a través de un estudio bibliométrico en el periodo 2003 a 2008, artículos publicados sobre los aspectos de la contabilidad de gestión en ENANPADs (Encontros Nacionais da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração). Uno de los resultados sugiere que los autores brasileños siguen la tendencia de replicar los estudios internacionales en la contabilidad de gestión.

Finalmente, Frezatti, Relvas, Nascimento, & Junqueira (2009) realizaron una encuesta a 41 profesores del área

de gestión de estudios de postgrado en materia de contabilidad con el fin de identificar la visión que los docentes tienen de la contabilidad de gestión. Se comprobó a través de la investigación que hay una convergencia significativa entre las percepciones de los maestros y la literatura, pero hay puntos divergentes en cuanto a la clasificación de los accionistas como uno de los principales usuarios de la contabilidad de gestión.

Para estudiar la producción científica en contabilidad de gestión, se han llevado a cabo varios estudios empíricos en las últimas décadas en España (Pérez & Gallardo, 2002; Palenzuela et al., 2004; Pérez et al., 2005).

Pérez y Gallardo (2002) analizaron revistas especializadas, tanto profesionales como académicas; libros, monografías; trabajos publicados en actas de congresos y seminarios, así como algunos *working papers*. Como principales conclusiones del estudio, pueden destacarse: a) la gran variedad de enfoques y métodos existente para analizar las distintas cuestiones; b) la tendencia a la enfoques multidisciplinarios; c) la preponderancia de los enfoques de corte positivista; d) el auge de los enfoques teóricos que incluyen cuestiones sociológicas e incluso psicológicas, así como de los métodos de investigación cualitativos, y, por último, e) la permanencia de las cuestiones tradicionales junto con las que han irrumpido como consecuencia de la introducción de las nuevas tecnologías y de la creciente consideración de aspectos como el factor humano y el medioambiente, entre otros.

El trabajo de Palenzuela, Moreno, y Arroyo (2004) está centrado en el estudio de casos concretos en el ámbito de la contabilidad de gestión, con el fin de ofrecer una pequeña muestra de las distintas posibilidades que el método del caso proporciona como técnica de experimentación insertada en el proceso de investigación descrito. Los resultados nos permiten concluir que la investigación de casos es una técnica de contrastación apropiada para validar empíricamente muchas de las hipótesis de comportamiento que se derivan de las teorías positivas, en general, de las teorías positivas de la empresa y de la contabilidad, en particular. Más aún, la investigación de casos deviene en método de contraste inexcusable cuando se trata de verificar empíricamente las proposiciones que sustentan los actuales desarrollos de la economía de las organizaciones, entre otros: el gobierno y la estructura contractual de la empresa, el empowerment y la arquitectura organizativa.

En otro trabajo posterior, Pérez et al. (2005) realizaron una investigación empírica en contabilidad de gestión publicada en las revistas españolas: Actualidad Financiera, Partida Doble, Revista de Contabilidad, Revista Española de Financiación y Contabilidad y Técnica Contable, durante el período 1988 a 2001. Entre los principales resultados obtenidos, podemos señalar: a) el escaso número de trabajos empíricos en Contabilidad de Gestión publicados en España (13,75%); b) su importante aumento en términos relativos desde 1995, en particular en los últimos años del período analizado, de 1999 a 2001, y c) el predominio de las técnicas de investigación cualitativas y de la empresa como unidad de análisis.

3 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

En este epígrafe se presentan los procedimientos metodológicos utilizados para construir el marco teórico y el proceso de selección y clasificación de los artículos.

3.1 Proceso Estructurado para la Creación del Marco Teórico.

Con el fin de confeccionar el marco teórico del presente trabajo, se llevaron a cabo unas consultas en la base de datos Scopus y en la International Statistical Institute - ISI, utilizando las palabras clave "Management Accounting", "Contabilidad de Gestión" y "Contabilidade Gerencial". De esta primera búsqueda se detectaron 6.969 artículos. Una vez establecidos los filtros oportunos, de la base de datos ISI, se obtuvieron 412 artículos y en la base Scopus fueron seleccionados 472 artículos.

A partir de esta muestra inicial se analizaron los resúmenes para seleccionar los artículos relacionados en la literatura científica en contabilidad de gestión. De esta selección se detectaron 5 artículos de la base de datos Scopus y 9 trabajos de la base ISI, que constituyen la base teórica de nuestro trabajo. Las bases de datos Scopus e ISI han sido elegidas por su amplitud y relevancia. En la base ISI hay más de 16 mil y en la base Scopus más de 14 mil títulos de revistas, libros y artículos de eventos internacionales de las ciencias, ciencias sociales, artes y humanidades (Testa, 1998; Tasca, Ensslin, Ensslin, & Alves, 2010; Rosa, Ensslin, Ensslin, & Lunkes, 2011; Mesquita et al., 2006; ISI, 2012; Scopus, 2012).

También ha sido realizada una investigación de la producción científica en contabilidad de gestión en las revistas de contabilidad de España (Tabla 3) y de contabilidad, gestión, administración, negocios y finanzas de Brasil (Tablas 4, 5 y 6), de 2001 a 2010.

3.2 Procedimiento para la Selección de los Artículos.

El presente trabajo tiene como objetivo identificar y analizar las publicaciones en revistas editadas en España y en Brasil. Para ello, se ha considerado lo siguiente: (i) el

estudio se centra en la contabilidad de gestión, (ii) para la selección de revistas en España se considera el término "Contabilidad" o "contable" y su inclusión en la base de datos IN-RECS Índice (impacto de las revistas españolas de ciencias sociales), desarrollado por la Universidad de Granada, siendo utilizado para la selección de las revistas del factor de impacto acumulado (citas por artículo hasta 0,01). La elección de IN RECS ha sido debida a su amplio uso en España y la imposibilidad de utilización de otra base de datos, ya que España tiene una sola revista con índice de impacto en materia contable (por ejemplo, en ISI - *International Statistical Institute ou JCR - Journal Citation Reports*). La Revista Española de Financiación y Contabilidad es la única indexada, en estos momentos, como JCR.

En Brasil se han considerado los términos "contábil" y "contabilidade", "administração" y "administration", "gestão", "finanças", "negócios" y "business", teniendo en cuenta que las revistas debían estar incluidas en la base de datos "Qualis" CAPES (Coordinación de Perfeccionamiento de la Educación Superior). Se han seleccionado las revistas categorizadas como A1, A2, B1, B2 y B3, al considerar que son las mejores revistas, ya que, además se utilizan estas categorías para evaluar los programas de posgrado. El área de conocimiento "contabilidad" no tiene ninguna revista en las categorías A1 y A2, ni revistas indexadas por el ISI y JCR.

En ambos casos, para la selección de los artículos, ha sido considerado un período de 10 años (2001-2010).

En el caso español han sido seleccionadas siete revistas tal y como aparece en la Tabla 3. Siendo la Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión la única publicación que trata solo temas de contabilidad de gestión. En este caso concreto, todos los artículos de dicha revista fueron incluidos en la muestra. Se seleccionaron 421 artículos relacionados con la contabilidad de gestión. Esta selección se realizó mediante la lectura del resumen y el análisis del artículo en su totalidad. No se incluyeron artículos relacionados con notas de investigación, entrevistas, reseñas de libros, tesis y editoriales.

Tabla 3 Resultados de las revistas españolas seleccionadas

Revistas	Total de artículos (2001 a 2010)	Artículos Seleccionados (2001 a 2010)
Revista Española de Financiación y Contabilidad – REFC	332	40 (12%)
Revista de Contabilidad – RC	117	15 (13%)
Revista de Contabilidad y Tributación – RCT	764	18 (2,5%)
Partida Doble Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa – RCAE	921	89 (9,5%)
Técnica Contable – RTC	612	44 (7%)
Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión – RICG	125*	125 (100%)
Harvard-Deusto Finanzas & Contabilidad – RHDFC	449**	90 (20%)
	3.320	421 (12%)

* Disponible a partir de 2003. ** Publicación de una edición de la revista en 2001.

Fuente: Lunkes, Ripoll, y Rosa (2011)

Los resultados muestran que aproximadamente el 12% de los artículos publicados durante el periodo analizado están relacionados con la contabilidad de gestión. Sin embargo, si se excluye de la muestra la revista RICG centrada

exclusivamente en el ámbito de la contabilidad de gestión, este porcentaje se reduce a aproximadamente un 9%.

Con respecto a la contabilidad se seleccionaron siete revistas brasileñas que aparecen en la Tabla 4. La muestra está

compuesta de 282 artículos. Los resultados muestran que, del total de las publicaciones en contabilidad, el 30% son artículos en contabilidad de gestión, datos que están por

encima del 12% de las revistas españolas y del 28% de las revistas de lengua inglesa.

Tabla 4 Resultados de las revistas brasileñas de contabilidad seleccionadas

Revistas	Categoría CAPES	Total de artículos (2001 a 2010)	Artículos Seleccionados (2001 a 2010)
Revista de Contabilidade & Finanças – RCF	B1	215	63 (29%)
Revista de Contabilidade Vista & Revista – RCVR	B3	210	80 (38%)
Revista Universo Contábil – RUC	B3	164**	53 (32%)
Revista Contemporânea de Contabilidade – RCC	B3	85*	40 (47%)
Revista de Contabilidade e Organizações – RCO	B3	73***	19 (26%)
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – REPEC	B3	60***	10 (17%)
Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos – Base	B2	138*	17 (12%)
Total	-	945	282 (30%)

* Disponible a partir de 2004, ** 2005 y *** 2007.

Fuente: Elaborado desde Lunkes, Ripoll, y Rosa (2011)

La Tabla 5 presenta las revistas relacionadas con la gestión. Se seleccionaron 16 artículos (1%) relacionados con la contabilidad de gestión.

Tabla 5 Resultados de las revistas brasileñas de gestión seleccionadas

Revistas	Ponderación CAPES	Total de artículos (2001 a 2010)	Artículos Seleccionados (2001 a 2010)
Comportamento Organizacional e Gestão ¹	B1	41	0 (0%)
Economia Global e Gestão ²	B1	75	2 (2,5%)
Gestão & Planejamento	B3	135	2 (1,5%)
Gestão & Produção	A2	384	3 (1%)
Gestão.Org ³	B3	179	0 (0%)
REG: Revista de Gestão USP ⁴	B3	189	5 (2,5%)
Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação ⁵	B2	137	4 (3%)
Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão ²	B1	86	0 (0%)
RGSA: Revista de Gestão Social e Ambiental ²	B3	101	0 (0%)
Total		1.327	16 (1%)

¹ Disponible de 2006 a 2008. ² Disponible a partir de 2007. ³ Disponible a partir de 2003. ⁴ Disponible a partir de 2005. ⁵ Disponible a partir de 2004.

La Tabla 6 muestra las revistas de finanzas, negocios y administración, que tienen 23 artículos (1,5%) en la contabilidad de gestión.

Tabla 6 Resultados de las revistas de finanzas, negocios y administración seleccionadas

Revistas	Ponderación CAPES	Total de artículos (2001 a 2010)	Artículos Seleccionados (2001 a 2010)
Revista Brasileira de Finanças	B1	150	0 (0%)
Revista Brasileira de Gestão de Negócios (Online)*	B3	145	6 (4%)
Revista de Negócios (Online)	B3	231	3 (1,5%)
BBR. Brazilian Business Review (Edição em português. Online)*	B2	105	1 (1%)
Sub-total		631	10 (1,5%)
Faces: Revista de Administração (Belo Horizonte. Impreso)	B3	158	2 (1,5%)
RAC. Revista de Administração Contemporânea (Impreso)	B1	417	2 (0,5%)
RAI: Revista de Administração e Inovação	B3	157	0 (0%)
RAM. Revista de Administração Mackenzie (Impreso)	B1	267	4 (1,5%)
REAd. Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre. Online)	B2	421	2 (0,5%)
Revista de Administração (FEA-USP)	B2	303	2 (0,5%)
Revista de Administração Pública (Impreso)	A2	223	0 (0%)

continúa

continuación

Revistas	Ponderación CAPES	Total de artículos (2001 a 2010)	Artículos Seleccionados (2001 a 2010)
Revista de Ciências da Administração (CAD/UFSC)	B3	235	0 (0%)
BAR. Brazilian Administration Review	A2	141	1 (0,5%)
Sub-Total		1.226	13 (1%)
Total		1.857	23 (1,5%)

* Disponible a partir de 2004.

En el periodo de 2001-2010 hay una diferencia de publicación entre los dos países, tal y como se presenta en la Figura 3. En España hay una leve tendencia de disminución

($R^2 = 0,118$), mientras que en Brasil hay una fuerte tendencia de crecimiento ($R^2 = 0,599$).

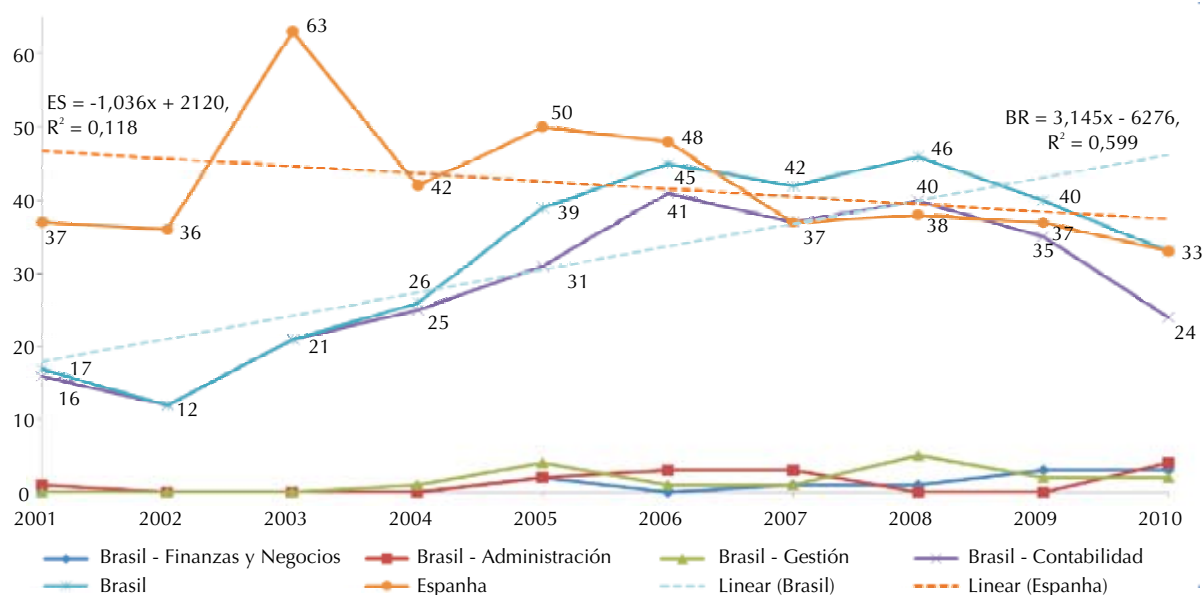


Figura 3 Número de artículos publicados en CG en España y Brasil

En España no ha habido un crecimiento en las publicaciones en contabilidad de gestión, incluso con la creación de la revista exclusiva RICG, tal y como se muestra en la Figura 3. El mejor año fue 2003, con 63 artículos, año de la aparición de la RICG, observándose una disminución a partir de ese año.

Debido a la aparición de la RICG, en donde se publicaron 20 artículos, 2003 fue el período de mayor incremento en las publicaciones en contabilidad de gestión. La publicación anual media es de aproximadamente 42 artículos. Esto demuestra que a diferencia de otros países, por ejemplo, en revistas de lengua inglesa, donde hubo un aumento en términos absolutos y un descenso en términos relativos (Hesford et al., 2007), las publicaciones en España, en contabilidad de gestión, han sufrido una disminución en los últimos años en términos relativos y absolutos.

En Brasil, el área de la contabilidad, administración, gestión, finanzas y negocios en general está creciendo, con nuevas revistas desde el inicio del período que estamos analizando, ya que al inicio del periodo solamente había una revista de contabilidad, esto confirma los resultados de Espejo et al. (2009) sobre la tendencia de crecimiento.

En la Figura 3, se observa que el número de publicaciones ha experimentado un rápido crecimiento en el periodo

inicial con una disminución en los dos últimos años en términos absolutos, y una disminución en términos relativos en los últimos cuatro años, con un promedio de 32 publicaciones al año, número que todavía es bajo comparado con España (42 artículos por año en siete revistas).

Los resultados se pueden compararse con el estudio realizado por Hesford et al. (2007) en 10 revistas de contabilidad en lengua anglosajona, incluida en el Social Science Citation Index (SSCI). Este estudio analizó 916 artículos en un período de 20 años (1981-1990) y (1991-2000).

3.3 Procedimientos para la Clasificación en Temas y Métodos de Investigación.

Para ordenar los artículos por temas fueron utilizados como referencia los trabajos de Brown y Gardner (1985), Brown et al. (1987), Shields (1997), Pérez et al. (2005), Schekaiban y Ripoll (2005), Hesford et al. (2007), Lunkes, Ripoll, y Rosa (2011, 2012), tal y como indicamos en el epígrafe 2.1.

En cuanto a la clasificación de los artículos de acuerdo con los métodos de investigación se utilizó el trabajo de Birnberg, Shields, e Young (1990); Hesford et al. (2007), Lunkes et al. (2011), que dividen los métodos en las nueve categorías, que se describen en la Tabla 7, que es una adaptación de Birnberg, Shields, & Young (1990).

Tabla 7 Clasificación y definición de métodos de investigación

Métodos	Definición
Analítico	Se trata de la evaluación y el estudio detallado de la información disponible en un intento de explicar el contexto de un fenómeno.
Archivo/ documental	Implica el uso de la información que no ha tenido un tratamiento científico, tales como las memorias, relatos, demostraciones contables y otros documentos de las empresas.
Caso	Se trata de la investigación de los fenómenos, incluyendo a las personas, procedimientos y estructuras, un sistema, una unidad, un proceso o una organización.
Experimental	Implica el tratamiento de la información en un intento de establecer causa-efecto de las variables investigadas.
Campo	Se trata de la investigación de los fenómenos, incluyendo a las personas, procedimientos y estructuras en dos o más organizaciones.
Marco teórico (Framework)	Implica el desarrollo de un nuevo concepto, nuevas perspectivas.
Revisión	Básicamente consiste en la síntesis y la revisión de la literatura ya conocida.
Levantamiento (Survey)	Se trata de la investigación a un grupo de personas, a menudo llevado a cabo a través de un cuestionario.
Otros	No encaja en ninguno de los otros métodos.

Fuente: Adaptado de Birnberg, Shields e Young (1990).

Los trabajos fueron también objeto de análisis cuantitativo para evaluar la productividad de los autores que adoptan cada uno de los enfoques en cuestión, así como el grado de concentración de la producción. En este análisis se optó por la Ley de Lotka. Lotka (1926) sentó las bases de la ley del cuadrado inverso, indicando que el número de autores que hacen contribuciones en un determinado campo científico es aproximadamente $1/n^2$ de los que hacen una contribución (Alvarado,

2002). En 1976, la Ley de Lotka puso de manifiesto que un tercio de la literatura de campo se había producida por menos de una décima parte de los autores, dando lugar a una media de 3,5 artículos por autor. Por su parte, el 60% de los autores habían publicado un solo artículo (Araújo, 2006).

Con el objetivo de clasificar los artículos de la muestra se llevó a cabo la identificación del tema y el método de investigación aplicado.

4 RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Para comprender como son las investigaciones brasileñas y españolas a respecto de la contabilidad de gestión, los artículos investigados han sido clasificados por temas y métodos de investigación, tal como se describe en la metodología de la investigación.

4.1 Clasificación de los Artículos por Temas.

Los temas investigados en Brasil y España son diversificados y además distintos. En España las publicaciones se centraron, por este orden, en otros asuntos de contabilidad de gestión, planificación y control y costes. En Brasil el tema más destacado fue el de planificación y control, seguido de otros temas y costes, como se muestra en la Tabla 8.

Tabla 8 Resultados de la clasificación de los temas

Temas	Revistas de Lengua Inglesa* (1981-1990)	Revistas de Lengua Inglesa (1991-2000)	ESPAÑA** (2001-2010)	BRASIL (2001-2010)				Total Brasil
				Contabilidad	Administración	Finanzas y Negocios	Gestión	
Costes								
Contabilidad de costes	36 (11,3%)	104 (17,5%)	43 (10,5%)	26 (9%)	0	0	1 (6,25%)	27 (8,5%)
Gestión de Costes	14 (4,4%)	7 (1,2%)	7 (1,5%)	37 (13%)	2 (15,5%)	0	1 (6,25%)	40 (12,5%)
Estudios y prácticas de costes	4 (1,3%)	11 (0,2%)	27 (6,5%)	5 (2%)	0	1 (10%)	1 (6,25%)	7 (2%)
Gestión estratégica de costes	N/A	N/A	14 (3,5%)	N/A	0	0	0	0
Múltiples	0,0	1 (0,2%)	17 (4%)	N/A	0	0	0	0
Sub-total	54 (16,9%)	123 (20,6%)	108 (26%)	68 (24%)	2 (15,5%)	1 (10%)	3 (18,75%)	74 (23%)
Planificación y control								
Presupuesto	64 (20%)	70 (11,7%)	34 (8%)	7 (2,5%)	0	1 (10%)	2 (12,5%)	10 (3%)
Presupuesto de capital	14 (4,4%)	33 (5,5%)	5 (1%)	29 (10,5%)	0	0	0	29 (9%)
Medición y evaluación del desempeño	35 (10,9%)	113 (19%)	55 (13%)	35 (12%)	1 (7,5%)	1 (10%)	1 (6,25%)	38 (12%)
Control organizacional	119 (37,2%)	177 (29,7%)	21 (5%)	45 (16%)	0	1 (10%)	0	46 (14,5%)
Control internacional	4 (1,3%)	12 (2%)	3 (1%)	14 (5%)	0	1 (10%)	1 (6,25%)	16 (5%)
Múltiples	1 (0,3%)	2 (0,3%)	9 (2%)	2 (1%)	0	0	0	2 (0,5%)
Sub-total	237 (74,1%)	407 (68,3%)	127 (30%)	132 (46%)	1 (7,5%)	4 (40%)	4 (25%)	141 (44%)
Otros								
Sistema de información contable – SIC	4 (1,3%)	3 (0,5%)	26 (6%)	23 (8%)	3 (23%)	2 (20%)	2 (12,5%)	30 (9,5%)
Benchmarking	0,0	2 (0,3%)	4 (1%)	1 (0,5%)	0	0	0	1 (0,5%)
Calidad (TQM)	0,0	9 (1,5%)	25 (6%)	3 (1%)	0	0	0	3 (1%)

continúa

continuación

Temas	Revistas de Lengua Inglesa* (1981-1990)	Revistas de Lengua Inglesa (1991-2000)	ESPAÑA** (2001-2010)	BRASIL (2001-2010)				Total Brasil
				Contabilidad	Administración	Finanzas y Negocios	Gestión	
Just-in-time (JIT) e TOC	0,0	7 (1,2%)	2 (0,5%)	9 (3%)	1 (7,75%)	0	0	10 (3%)
Educación en gestión	6 (1,9%)	14 (2,4%)	4 (1%)	25 (9%)	0	0	0	25 (7%)
Gestión estratégica	7 (2,2%)	8 (1,3%)	12 (3%)	19 (6,5%)	0	0	0	19 (6%)
Precios de transferencia y Precios de venta	9 (2,8%)	22 (3,7%)	17 (4%)	2 (1%)	0	0	1 (6,25%)	3 (1%)
Estudios en CG	N/A	N/A	28 (6,5%)	N/A	5 (38,5%)	1 (10%)	0	6 (2%)
Análisis Financiero	N/A	N/A	31 (7,5%)	N/A	0	1 (10%)	2 (12,5%)	3 (1%)
Múltiples	3 (0,9%)	1 (0,2%)	37 (8,5%)	0,0	1 (7,75%)	1 (10%)	4 (25%)	6 (2%)
Sub-total	29 (9,1%)	66 (11,1%)	186 (44%)	82 (29%)	10 (77%)	5 (50%)	9 (56,25%)	106 (33%)
Total	320 (100%)	596 (100%)	421 (100%)	282 (100%)	13 (100%)	10 (100%)	16 (100%)	321 (100%)

*Dirigida por Hesford et al. (2007) en revistas de contabilidad de lengua inglesa (RLI).

N/A: No aplicable.

** Dirigida por Lunkes, Ripoll, y Rosa (2011) en revistas de contabilidad en España

Si observamos los datos que se desprenden de las revistas anglosajonas, apreciamos que la línea de investigación Planificación y Control es la más discutida, seguida por la de Coste y Otros temas de contabilidad de gestión (Hesford et al., 2007). En el caso de España y Brasil, las investigaciones se centran, generalmente, en temas más periféricos.

Dentro de las tres grandes líneas de investigación, en las que hemos incorporado los diferentes temas que se tratan, si analizamos el caso español, los tópicos más destacados son medición y evaluación del desempeño, dentro de la línea de planificación y control y Contabilidad de Costes, dentro de la línea de costes. Esto coincide con el estudio de Pérez y Gallardo (2002), lo que pone de manifiesto que las investigaciones realizadas se inclinan por temas tradicionales relacionados con los costes, cuadro de mando y presupuesto.

Las publicaciones sobre la medición y evaluación del desempeño han mostrado un ligero descenso en estos últimos diez años, siendo el año 2004 con ocho artículos, el que tuvo el mayor número de publicaciones.

Dentro de esta línea de Planificación y Control y del tema de Medición y evaluación del desempeño, los resultados muestran que el 65,5% de los artículos se han centrado en Cuadro de Mando Integral (CMI). Un 25% en medidas de desempeño (MD), 6% en Cuadro de Mando (CM) y el 3,5%, restante en sistema de incentivos (SI).

Por su parte si nos centramos en la realización de estudios, el 47% son de revisión y el 27% estudios de casos. Entre las características de las publicaciones, cabe señalar que del 36% de los artículos que fueron citados en las revistas, el 40% tiene un solo autor, el 92% publicó un solo artículo, un promedio de aproximadamente 24 referencias por artículo, y Kaplan y Norton son los autores más referenciados.

Las publicaciones de Costes han mantenido una constante en España, alrededor de once artículos al año. De estos artículos, el 31% trataron el tema de Costes basado en Actividades, el 22% fueron citados, el 48% tiene un solo autor, nueve autores tienen un 30% de publicaciones, los artículos tienen una media de 15 referencias, y Kaplan y Cooper son los autores más citados. En esta línea de costes en particular, el 71,5% de los trabajos fueron preparados por medio de estudio de caso. Los resultados muestran que estos estudios no tienen continuidad, son estancos, realizados para una empresa en particular. En al-

gunos casos son el resultado de consultores y no tienen gran preocupación con las cuestiones metodológicas. Los resultados muestran también que los problemas actuales como la gestión estratégica de los costes no suelen ser el foco de la investigación, y que la preocupación principal sigue correspondiendo a los temas tradicionales como la implementación de los sistemas de costes empresariales. Estos datos muestran que hay oportunidades para una mayor expansión de los estudios relacionados con la gestión estratégica de costes, especialmente con la aplicación de métodos de estudio y trabajo de campo.

Los temas cubiertos en España por estudios confirman el estudio de Boer (2000) y Tan, Fowler, y Hawkes (2004) donde pusieron de manifiesto que los temas importantes tratados por los investigadores y los profesionales, eran: ABC/ABM, evaluación del desempeño, calculo de costes de productos y presupuestos.

En el caso de Brasil, las revistas de contabilidad suelen publicar más sobre temas de gestión de costes (13%) y control organizacional (16%). Por su parte, en las revistas de administración, el 39% de los estudios publicados versan sobre Otros temas emergentes en contabilidad de gestión. Las revistas de finanzas y negocios y las de gestión, tienen publicados un número considerable de artículos sobre sistemas de información contable o de gestión. En las revistas brasileñas y en las anglosajonas, entre los temas más importantes de investigación, destacan la medición y evaluación del desempeño y gestión de costes. Al observar la evolución de la medición y evaluación del desempeño, analizando los artículos en publicaciones en lengua inglesa en el período comprendido entre 1981 y 2000, se ve la importancia de este concepto en la literatura, así como en la práctica de las organizaciones, plasmada en gran medida por el desarrollo que tuvo el cuadro de mando.

Entre los temas menos tratados en el caso español destacamos "just in time", teoría de las restricciones o de las limitaciones (TOC), presupuesto de capital, control organizativo y de gestión en la educación. Por su parte, en el caso brasileño, los temas menos tratados han sido la gestión estratégica de costes, calidad (TQM), precio de venta y transferencia y Benchmarking.

Al comparar los resultados podemos observar que en España la mayor incidencia de las publicaciones está, dentro de la línea de Costes, en la contabilidad de costes. Por

su parte en el caso brasileño, el tema que más preocupa es el de la gestión de costes.

Esto puede ser debido, en parte, al hecho de que en España, como consecuencia de la crisis financiera, las empresas están tratando de implementar sistemas de costes, con el fin de tener una mayor información sobre los costes generados en la empresa. Sectores como el portuario o el universitario, disponen de modelos de cálculo de costes. En general los estudios presentan nuevos puntos de vista e incorporan nuevos desarrollos e innovaciones, con una profusión de trabajos centrados en minuciosos análisis de costes utilizando la Gestión de costes basada en las actividades, lo cual hace que sea más fácil su publicación en revistas especializadas. En el caso de Brasil, los estudios de gestión de costes ponen de relieve la dedicación de los investigadores a temas de gran alcance, relacionados con la incorporación por parte de las empresas brasileñas de nuevas herramientas de gestión con el fin de resolver los problemas de competitividad.

En el caso de la línea de investigación de planificación y control, en España se destaca el tema del presupuesto. Esto pone de manifiesto que muchas empresas, con el fin de mejorar los procesos presupuestarios, implementan nuevos modelos europeos como el *Beyond Budgeting*, unido a las nuevas prácticas de presupuesto público, introducidos en las empresas estatales, como los puertos y las universidades u organismos gubernamentales, con el fin de mejorar la gestión para reducir los gastos. En muchos casos estos organismos se han visto en la necesidad de reducir los gastos, para lo cual han puesto en marcha herramientas para medir y evaluar el desempeño y la mejora del proceso presupuestario.

En esta misma línea, en el caso de Brasil, destacamos los temas relacionados con el presupuesto de capital y el control de la organización. El primero viene como consecuencia de las inversiones de alto riesgo que se llevan a cabo en el país. Los trabajos están centrados en aspectos relacionados con la evaluación de la rentabilidad mínima y de riesgo, y existen pocos estudios sobre las técnicas de evaluación de presupuesto de capital. El tema de control de la organización es cada vez más investigado en las publicaciones de control interno derivado, principalmente, de estudios en los organismos públicos.

En general, los resultados muestran que en España la con-

tabilidad de gestión se encuentra muy consolidada. Por su parte Brasil presenta un importante crecimiento (tanto de revistas como de investigadores), debido a una incipiente red organizada, que dará sus frutos en los años venideros con la aparición de investigadores de referencia (Lunkes et al., 2012).

El estudio de Lunkes, Ripoll, y Rosa (2012) demostró que España cuenta con tres redes importantes en contabilidad de gestión. Una red con la participación de 18 investigadores de diferentes países tales como Brasil, Cuba, Venezuela y México, y las otras dos redes con cinco enlaces. En Brasil, hay un mayor número de redes (18 núcleos), pero con una menor densidad de investigadores y baja interacción con otros países.

Es posible percibir, también, que aún hay dificultades en conseguir una cantidad satisfactoria de contestaciones de las encuestas para investigaciones en contabilidad de gestión (Beuren & Santos, 2012).

Un paso importante para la consolidación del área de conocimiento de Contabilidad de Gestión es el desarrollo de un núcleo de temas centrales basado en teorías que estén aceptadas en los ambientes académicos (Hopwood, 2007, 2008; Modell, 2010; Vaivio & Sirén, 2010; Merchant, 2010; Baldvinsdottir et al., 2010). Otro paso clave que también contribuiría a la promoción y mejora de la calidad de los trabajos en sus aspectos descriptivos y normativos, sería la consolidación de la metodología aplicada en la investigación sobre la contabilidad de gestión (Zimmerman, 2001; Ittner & Lacker, 2001, 2002; Baldvinsdottir et al., 2010).

4.2 Métodos de Investigación.

El estudio a respecto de métodos de la investigación utilizados es importante para entender qué tipo de investigación se lleva a cabo. En la Tabla 9, se muestra como en España la revisión de la literatura y los métodos de estudio de casos son los temas más predominantes. En Brasil, el foco está en el estudio de caso y levantamiento. Haciendo la comparación de las investigaciones en España y Brasil con las revistas de lengua anglosajona, donde se destacan los métodos de marco teórico y estudio analítico, percibimos que la manera de investigar difiere entre países. Por ejemplo, en el caso español, los investigadores se centran más en trabajos de corte descriptivo.

Tabla 9 Resultados de los métodos de investigación

Métodos de Investigación	Revistas de Lengua Inglesa (1981-1990)	Revistas de Lengua Inglesa (1991-2000)	ESPAÑA (2001-2010)	BRASIL (2001-2010)				Total Brasil
				Contabilidad	Administración	Finanzas y Negocios	Gestión	
Analítica	62 (19,4%)	107 (18%)	33 (8%)	11 (4%)	0	0	2 (12,5%)	13 (4%)
Archivo/documental	10 (3,1%)	68 (11,4%)	7 (2%)	11 (4%)	1 (7,75%)	1 (10%)	3 (18,75%)	16 (5%)
Caso	16 (5%)	62 (10,4%)	120 (28,5%)	67 (23,5%)	1 (7,75%)	3 (30%)	4 (25%)	75 (24%)
Experimental	50 (15,6%)	66 (11,1%)	4 (1%)	10 (3,5%)	1 (7,75%)	0	1 (6,25%)	12 (3,5%)
Campo	23 (7,2%)	68 (11,4%)	58 (13,5%)	17 (6%)	0	0	1 (6,25%)	18 (5,5%)
Marco teórico (Framework)	77 (24,1%)	102 (17,1%)	9 (2%)	74 (26,5%)	0	0	0	74 (23%)
Revisión	24 (7,5%)	25 (4,2%)	137 (32,5%)	49 (17,5%)	2 (15,25%)	0	2 (12,5%)	53 (16,5%)
Levantamiento (survey)	55 (17,2%)	94 (15,8%)	52 (12%)	38 (13,5%)	8 (61,5%)	6 (60%)	3 (18,75%)	55 (17%)
Otros	3 (0,9%)	4 (0,6%)	1 (0,5%)	5 (1,5%)	0	0	0	5 (1,5%)
Total	320 (100%)	596 (100%)	421 (100%)	282 (100%)	13 (100%)	10 (100%)	16 (100%)	321 (100%)

*Dirigida por Hesford et al. (2007) en revistas de contabilidad de lengua inglesa (RLI).

Las revistas anglosajonas plantean nuevas propuestas metodológicas, mientras que en España aún existe una tendencia a discutir temas consolidados y aplicarlos a la práctica, lo que corrobora los hallazgos de Pérez y Gallardo (2002) sobre la preferencia por el trabajo en el enfoque teórico (revisión), y se combina con la aplicación de estudios de caso (Palenzuela et al., 2004; Pérez et al., 2005).

Entre los métodos de investigación relativamente escasos en contabilidad de gestión en España, están los estudios con aplicación del método experimental, de archivo/documental. En Brasil, la investigación experimental y la analítica son poco utilizadas, con un 3,5% y un 4%, respectivamente.

Estos resultados coinciden en parte con los encontrados por Nascimento, Junqueira y Martins (2010), que argumentan que las estrategias de investigación en contabilidad de gestión en el caso de Brasil son sobre la investigación de campo (38%), estudios descriptivos (16%) y trabajos documentales (9%), sin generación de teorías sustantivas y obras de carácter explicativo. Los estudios con un cuestionario para recopilar datos (encuesta), principalmente en contabilidad de gestión, forman más de la mitad de las publicaciones en las revistas de administración, finanzas y negocios, así como los estudios de caso tiene un ligero predominio en las revistas de gestión.

Los resultados muestran que existe un gran potencial

para la investigación en estudios de campo en Brasil y España dentro del marco conceptual. Como presenta Palenzuela et al. (2004) estos estudios son importantes para validar empíricamente muchas hipótesis, pero no son muy utilizados en las investigaciones de estos dos países.

Aunque los estudios de campo han proporcionado gran cantidad de trabajo de revisión en España, estos tienden gradualmente a perder terreno. En parte se debe a que los investigadores españoles tratan de ajustarse a las características de la investigación internacional. En el ámbito universitario, el requisito más importante para evaluar la investigación de los profesores, es la publicación de artículos en revistas con JCR. Observamos que la investigación en Brasil muestra señales de ir en la misma dirección.

4.3 Análisis Cuantitativo.

La Tabla 10 presenta una comparación entre los parámetros de la Ley de Lotka, la investigación de datos Hesford et al. (2007) y los resultados de esta investigación, lo que permite observar que no fueron significativamente diferentes de la investigación internacional, es decir, la Ley de Lotka no se aplica a los estudios nacionales e internacionales, para el campo de la Contabilidad de Gestión. También se puede comparar la productividad de la élite internacional con Brasil por medio de artículos por autor de la élite.

Tabla 10 Ley de Lotka X CG internacional X CG España y CG del Brasil

Parámetros	Ley de Lotka	RLI (1981 A 2000)	ESPAÑA (2001 A 2010)	BRASIL (2001 A 2010)			
				Contabilidad	Administración	Finanzas y Negocios	Gestión
Publicación 1/10 de los autores	33,33%	58,70%	43%	30,81%	61,5%	40%	40%
Artículos por autor	3,5	1,02	0,57	0,59	0,33	0,45	0,41
Autores con una publicación	60,00%	67,00%	85,8%	80,91%	61,5%	96%	51%
Publicación de la élite de campo	50,00%	31,44%	15,2%	19,40%	38,5%	4%	49%

Estos resultados corroboran los obtenidos por Mendonça Neto, Riccio y Sakata (2009) la productividad de los autores en contabilidad es menor que la observada por Lotka, e indica que el conocimiento de la contabilidad está menos concentrado que lo previsto por esta ley de la bibliometría.

El número de autor único en artículos es del 10% para las revistas de administración, gestión, finanzas y negocios, y de un 8% para las revistas de contabilidad. En cuanto al número de autores por artículo en España, el 46% tiene sólo un autor por trabajo, el 36% dos, el 15% tres y el 3% sólo cuatro autores. En comparación, estos resultados son más elevados en relación a la publicación de obras individuales encontradas por Cardoso, Pereira, y Guerreiro (2007) del 21,9% en trabajos de costes. En este estudio la forma más ampliamente utilizada de asociación de autores (53,1%) corresponde a una labor de dos autores.

En cuanto al elitismo, sobresalen tres autores en las revistas de contabilidad en Brasil, Ilse María Beuren (16 artículos), Antônio Artur de Souza (12 artículos) y Marcos Antônio de Souza (11 artículos), mientras que en otras revistas brasileñas hay una fuerte presencia de otros autores como Fabio Frezatti (9 artículos). En España dos autores se

sobresalen Vicente Ripoll de la Universidad de Valencia y Oriol Amat de la Universidad Pompeu Fabra.

4.4 Contribuciones del Estudio.

El análisis de las publicaciones proporciona una perspectiva global sobre la investigación en contabilidad de gestión. Este estudio contribuye a la identificación de oportunidades, y a poner de manifiesto el potencial de la disciplina “contabilidad de gestión” en Brasil y España. Basándose en los resultados, los investigadores recomiendan poner más atención en la correcta aplicación de conceptos y técnicas de CG y poner más énfasis en los temas y métodos de investigación poco explorados en comparación con estudios internacionales.

Aunque existe una tendencia creciente en la importancia de la contabilidad de gestión en ambos países, tal y como se demuestra en el periodo estudiado, es evidente que se debe potenciar la creación de eventos sobre esta temática, dar más oportunidades para la creación revistas específicas, desarrollar bases de datos en contabilidad de gestión, así como generar incentivos para publicaciones en revistas de prestigio.

Este estudio ofrece un panorama completo de la investigación en contabilidad de gestión en España y Brasil, y muestra que hay un alineamiento entre la base teórica (Jiambalvo, 2002; Garrison, Noreen, & Brewer, 2007; Horgren, Sundem, & Stratton, 2004; IMA, 2008) y la investigación. La base conceptual describe que la contabilidad de gestión ayuda al proceso de toma de decisiones, la elaboración de los presupuestos y los sistemas de gestión, mientras los resultados del estudio muestran que, entre los temas destacan la medición y evaluación del desempeño, la gestión de costes y los sistemas de información.

Pensamos que este trabajo contribuye a la investigación en contabilidad de gestión, en la medida que revela los temas y los métodos específicos de investigación, especialmente en relación con aquellos tratados en la literatura que pueden influir en las diversas prácticas de contabilidad de gestión y los sistemas de control. Los resultados proporcionan a los investigadores nuevas oportunidades para realizar estudios de contabilidad de gestión, vinculando temas como la Gestión Estratégica de Costos y los métodos de investigación, así como profundizarse en estudios experimentales, analíticos y de campo.

Mediante el análisis de las dos escuelas, una enmarcada en un contexto europeo y la otra de América del Sur, se aprecian similitudes entre la plataforma teórica y las estrategias metodológicas. Las diferencias se centraron principalmente en aspectos metodológicos. Los trabajos españoles, en general, no presentan el marco metodológico con tanto énfasis como en las publicaciones brasileñas. El trabajo también muestra que en España existe una diferencia en la calidad entre las revistas. Algunas de ellas tienen características de las publicaciones técnicas, mientras otras, como la Revista Española de Fi-

nanciación y Contabilidad está indexada por JCR.

En resumen, el trabajo muestra que las investigaciones en España, posiblemente como resultado de la práctica de las organizaciones, exploran grandes instrumentos de gestión, tales como: sistemas de costes, presupuestos y Cuadro de Mando Integral. Mientras que los estudios en Brasil son más específicos y se encuentran relacionados con temas como la gestión de costes, elaboración de presupuestos de capital y control de la organización, especialmente en el control interno. Esto tiene consecuencias directas e indirectas sobre la gestión de las organizaciones, porque se trata de conocer y estudiar el bosque y los árboles.

4.5 Limitaciones del Estudio.

Podemos señalar algunos aspectos que podrían suponer una limitación al trabajo realizado y que modificarían en algo los resultados. Una primera limitación podría ser la utilización de la palabra clave para seleccionar las publicaciones. Puede ocurrir que un artículo elaborado, no utilice en su palabras clave, la seleccionada por nosotros, lo que haría con que no consideráramos el artículo. También indicar que hemos elegido solo las revistas indexadas y por tanto las bases de datos utilizadas, ISI y Scopus, podría ser otra limitación, si dejamos fuera trabajos que hayan sido publicados en revistas que no hemos considerado.

El presente estudio realizado por nosotros se ha comparado con el trabajo de Hesford et al. (2007). Debemos tener en cuenta que no hay equidad en los períodos, dado que el estudio Hesford et al. (2007) en las revistas de lengua inglesa se llevó a cabo durante el período comprendido entre 1981 y 2000, y este estudio abarca el período 2001 a 2010, por lo tanto, durante este período podrían haber ocurrido cambios en el perfil de los temas y métodos de investigación.

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Esta investigación tuvo como objetivo identificar y analizar los temas y métodos de investigación aplicada en los estudios de contabilidad de gestión en España y Brasil, presentar cómo esas investigaciones son importantes para el desarrollo del área de contabilidad de gestión, y compararlas con los estudios realizados en revistas anglosajonas por Hesford et al. (2007). Para atender este objetivo hemos analizado 421 publicaciones en revista españolas y 321 de Brasil, relacionadas con la contabilidad de gestión, que fueron ordenados por líneas de investigación (costes, planificación y control y otros) y por metodologías de investigación.

Los resultados ponen de manifiesto que la contabilidad de gestión no ocupa un lugar destacado en las publicaciones en revistas españolas y brasileñas. Además, los estudios investigados detectan las oportunidades de mejora en la formación, y en la falta de centros especializados en el ámbito de la contabilidad de gestión, y la incorporación de redes consolidadas de autores de diferentes países.

Los motivos (i) ausencia de bases de datos o dificultad en la obtención de datos; (ii) el número limitado de revistas especializadas en contabilidad de gestión (Pérez et al., 2005; Ittner & Larker, 2001) y falta de creatividad de sus

investigadores (Zimmerman, 2001).

Para Lunkes et al. (2011), la consolidación en el ámbito de la contabilidad de gestión debe ocurrir debido a una serie de medidas que deben tomarse en cuenta por los investigadores brasileños y españoles.

Además, los resultados ayudan a comprender que los investigadores en contabilidad de gestión en Brasil y España tienen una fuerte tendencia a la búsqueda de temas periféricos (los que hemos incluido dentro de la línea de investigación "otros"), en comparación con las líneas de costes y de planificación y control, mediante el estudio de métodos de investigación del caso y revisión.

En países anglosajones las publicaciones son limitadas en temas de contabilidad de gestión - gestión de costes y control estratégico-, con aplicaciones de métodos de investigación experimental y analítico de Hesford et al. (2007), tienen un enfoque restringido, lo que proporciona una gran oportunidad para las universidades en Europa y otras partes del mundo como América del Sur (Merchant, 2010; Atkinson et al., 1997; Hesford et al., 2007; Scapens, 2004; Shields, 1997).

En muchas ocasiones hemos detectado que los artícu-

los revisados, relacionados con la contabilidad de gestión, utilizan libros y artículos nacionales. Esto corrobora los hallazgos de Araujo e Silva (2010) que describen que los investigadores en el campo de la CG en Brasil utilizan medidas poco ortodoxas en la realización de sus trabajos. Este es un aspecto preocupante más de la contabilidad de gestión brasileña que de la española. En ambos casos se deberían buscar nuevas oportunidades de incorporar en su investigación más trabajos internacionales. Esta falta de conexión con lo que se hace en el mundo académico dificulta la inserción internacional de la investigación brasileña en otros centros, al no incorporar estos desarrollos internacionales en la discusión de temas que afectan a las organizaciones e instituciones en Brasil (Nascimento et al., 2010).

Es interesante destacar el crecimiento y el predominio de los estudios empíricos en Brasil, que para Cardoso et al. (2007), es un indicador positivo de la evolución del tipo de método de investigación, ya que los resultados de

estos estudios no se basan exclusivamente en una revisión de la literatura.

Este trabajo contribuye a la comprensión del papel de la contabilidad en las decisiones empresariales, lo que se demuestra por el análisis de los artículos brasileños y españoles, generándose la necesidad de una mayor sofisticación en el análisis de opciones de inversión, y de los procesos para la toma de decisión.

El estudio constató a través de los artículos brasileños y españoles, que las prácticas del “presupuesto de capital”, con un gran auge de implantación en las grandes empresas en Brasil, parece haber recibido relativamente poca atención en la literatura de otros países en los últimos tiempos.

Una recomendación para ampliar el campo de este trabajo, sería incorporar estudios sobre los temas, métodos de investigación, autores y citas que se encuentren en otras revistas incluidas en bases de datos como SciELO, Ebsco, Science Direct, Dialnet, Latindex, etc.

Referencias

- Alcouffe, S., Berland, N., & Levant, Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: a comparative study. *Management Accounting Research*, 19 (1), 1-17.
- Alvarado, R. U. (2002). A lei de Lotka na bibliometria brasileira. *Ciência da Informação*, Brasília, 31 (2), 14-20.
- Araújo, C. A. (2006). Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. *Em Questão*, 12 (1), 11-32.
- Araújo, E. A. T., & Silva, W. A. C. (2010). Pesquisa científica em contabilidade gerencial nos Enanpads de 2003 a 2008. *Revista Universo Contábil*, 6 (3), 29-44.
- Atkinson, A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E., & Wu, A. A. (1997). New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 9 (1), 79-108.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2001). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Norreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21 (2), 79-82.
- Beuren, I. M., & Santos, V. (2012). Folga organizacional de controllers em empresas com remuneração variável. *Anais do Congresso da AnpCONT*, Florianópolis, SC, Brasil, 6.
- Beuren, I. M., Schlindwein, A. C., & Pasqual, D. L. (2007). Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18 (45), 22-37.
- Birnberg, J. G., Shields, M. D., & Young, S. M. (1990). The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting). *Journal of Management Accounting Research*, 2 (1), 33-66.
- Boer, G. B. (2000). Management accounting education: yesterday, today, and tomorrow. *Issues in Accounting Education*, 15 (2), 313-334.
- Bonner, S. E., Hesford, J. W., Van Der Stede, W. A., & Young, S. M. (2006). The most influential journals in academic accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (7), 663-685.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1), 27-46.
- Brown, L. D., & Gardner, J. C. (1985a). Applying citation analysis to evaluate the research contributions of accounting faculty and doctoral programs. *The Accounting Review*, 45 (2), 262-277.
- Brown, L. D., & Gardner, J. C. (1985b). Using citation analysis to assess the impact of journals and articles on contemporary accounting research (CAR). *Journal of Accounting Research*, 23 (46), 84-109.
- Brown, L. D., Gardner, J. C., & Vasarhelyi, M. A. (1987). An analysis of the research contributions of accounting, organizations and society, 1976-1984. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (2), 193-204.
- Cardoso, R. L., Pereira, C. A., & Guerreiro, R. (2007). Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. *Revista de Administração Contemporânea*, 11 (3), 177-198.
- Carvalho, K. L., Saraiva Júnior, A. F., Frezatti, F., & Costa, R. P. (2010). A contribuição das teorias do ciclo de vida organizacional para a pesquisa em contabilidade gerencial. *RAM - Revista de Administração da Mackenzie* (Online), 11 (4), 98-130.
- Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (2007). *Handbook of management accounting research*. London: Elsevier.
- Cooper, R. (1987). Does your company need a new cost system? *Journal of Cost Management*, 1 (1), 45-49.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1986). Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8 (2), 1-35.
- Dallabona, L. F., Nascimento, S., & Hein, N. (2010). Métodos estatísticos mais recorrentes nas dissertações do programa de pós-graduação em Ciências Contábeis da FURB. *Revista de Contabilidade UFBA*, 4 (1), 56-70.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization, and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1/2), 3-25.
- Drury, C., & Tayles, M. (1994). Product costing in UK manufacturing organizations. *The European Accounting Review*, 3 (3), 443-469.
- Drury, C., & Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *British Accounting Review*, 37 (3), 47-84.
- Engwall, L. (1998). Research note: Asterix in Disneyland. Management scholars from France on the world stage. *Organizations Studies*, 19 (5), 863-881.
- Espejo, M. M. S., Cruz, A. P. C., Lourenço, R. L., Antonovz, T., & Almeida, L. B. (2009). Estado da arte da pesquisa contábil: um estudo bibliométrico de periódicos nacional e internacionalmente veiculados entre 2003 e 2007/1. *Revista de Informação Contábil*, 3 (3), 94-116.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. R. (2009). Análise crítica da contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica dos professores de pós-graduação *stricto sensu* da área. *Brazilian Business Review*, 6 (3), 282-298.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2007). *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.
- Groot, T., & Garcia-Valderrama, T. (2006). Research quality and efficiency - an analysis of assessments and management issues in Dutch economics and business research programs. *Research Policy*, 35 (9), 1362-1376.
- Hesford, J. W., & Potter, G. (2010). Accounting research in the cornell quarterly: a review with suggestions for future research. *Cornell Hospitality Quarterly*, 51 (4), 502-512.
- Hesford, S. R., Lee, S. H., Van Der Stede, W. A., & Young, S. M. (2007).

- Management accounting: a bibliographic study. In Chapman, C., Hopwood, A. G., & Shields, M. (Org.). *Handbook of management accounting research*. Amsterdam: Elsevier.
- Hiramoto, T. (1988). Another hidden edge: Japanese management accounting. *Harvard Business Review*, 66 (4), 22-25.
- Hopwood, A. G. (1978). Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 3 (1), 3-13.
- Hopwood, A. G. (2002). If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. *European Accounting Research*, 11 (4), 777-785.
- Hopwood, A. G. (2007). Whither accounting research? *The Accounting Review*, 82 (5), 1365-1374.
- Hopwood, A.G. (2008). Management accounting research in a changing world. *Journal of Management Accounting Research*, 20 (1), 3-13.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Prentice Hall.
- Institute of Management Accountants. IMA. (2008). *Definition of management accounting*. United States of America: Institute of Management Accountants, IMA.
- ISI. (2012). Web of knowledge. Retrieved from <http://ip-science.thomsonreuters.com/pt/produtos/wok/>.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1-3), 349-410.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2002). Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *European Accounting Research*, 11 (4), 787-794.
- Jiambalvo, J. (2002). *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. (1983). Measuring manufacturing performance: a new challenge for management accounting research. *The Accounting Review*, 58 (4), 686-705.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70 (1), 71-79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *Estratégia em ação. Balanced Scorecard*. (7. ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *Organização orientada para a estratégia*. Rio de Janeiro: Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). *Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. Rio de Janeiro: Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2006). *Alinhamento: usando o Balanced Scorecard para criar sinergias corporativas*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kirkpatrick, A. S., & Locke, E. A. (1992). The development of measures of faculty scholarship. *Group & Organization Management*, 17 (1), 5-23.
- Lotka, A. J. (1926). The frequency distribution of scientific productivity. *Journal of the Washington Academy of Sciences*, 16 (12), 317-323.
- Luft, J., & Shields, M. D. (2002). Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11 (4), 795-805.
- Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research? *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 169-249.
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, 21 (2), 110-115.
- Lukka, K., & Mouritsen, J. (2002). Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *European Accounting Review*, 11 (4), 805-811.
- Lunkes, R. J., Ripoll Feliu, V. M., & Rosa, F. S. (2011a). Contabilidade de gestão: um estudo em revistas de Brasil, Espanha y de lengua española. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5 (13), 132-150.
- Lunkes, R. J., Ripoll Feliu, V. M., & Rosa, F. S. (2011b). Redes sociais e internacionalização da contabilidade gerencial: um estudo em publicações de língua espanhola. *Anais do Congresso de Contabilidade e Auditoria*, Porto, Portugal.
- Lunkes, R. J., Ripoll Feliu, V. M., & Rosa, F. S. (2012). Autores y citas en contabilidad de gestión en revistas de lengua española. *Revista Venezolana de Gerencia*, 17 (58), 253-270.
- Macintosh, N. B., & Scapens, R.W. (1990). Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (5), 455-477.
- Malmi, T., & Granlund, M. (2009). In search of management accounting theory. *The European Accounting Review*, 18 (3), 597-620.
- Maloni, M. J., Carter, C. R., & Carr, A. S. (2009). Assessing logistics maturation through author concentration. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 39 (3-4), 250-268.
- Mendonça Neto, O. R., Riccio, E. L., & Sakata, M. C. G. (2009). Dez anos de pesquisa contábil no Brasil: análise dos trabalhos apresentados nos ENANPADs de 1996 a 2005. *Revista Administração de Empresas*, 49 (1), 62-73.
- Merchant, K.A. (2010). Paradigms in accounting research: a view from North America. *Management Accounting Research*, 21 (2), 116-120.
- Mesquita, R., Brambilla, S., Laipelt, R. C., Maia, M. F., Vanz, S., & Caregnato, S. (2006, maio/agosto). Elaboração e aplicação de instrumentos para avaliação da base de dados Scopus. *Perspect. Ciênc. Inf.*, Belo Horizonte, 11 (2), 187-205.
- Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in management accounting research: the role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*, 21 (2), 124-129.
- Moya, S. (2008). ¿Quién publica en las revistas españolas de contabilidad? Análisis bibliométrico del periodo 1996-2005. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34 (138), 353-374.
- Nascimento, A. R., Junqueira, E., & Martins, G. A. (2010). Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. *Revista de Administração Contemporânea*, 14 (6), 1113-1133.
- Oliveira, M. C. (2002). Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13 (29), 68-86.
- Palenzuela, V. A., Moreno, B. P., & Arroyo, A. S. (2004). Verificación empírica y método del caso: revisión de algunas experiencias en contabilidad de gestión a la luz de su metodología. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 33 (121), 349-377.
- Panozzo, F. (1997). The making of the good academic accountant. *Accounting Organizations and Society*, 22 (5), 447-480.
- Perdigão, L. Z., Niyama, J. K., & Santana, C. M. (2010). Contabilidade, Gestão e Governança: análise de doze anos de publicação (1998 a 2009). *Contabilidade, Gestão e Governança*, 13 (3), 3-16.
- Pérez, B. E., & Gallardo, A. L. (2002). Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 31 (111), 245-286.
- Pérez, B. E., Gallardo, A. G., & Peña, C. R. (2005). La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 34 (124), 183-210.
- Ricardino, A. (2005). *Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva.
- Ripoll Feliu, V. M. (1992a, October). Contabilidad de gestión: el proceso de cambio y la investigación universitaria. *Partida Doble*, 27 (1), 6-14.
- Ripoll Feliu, V. M. (Coord.). (1992b). *Contabilidad de gestión: evolución, desarrollo e investigación en España, incorporado en costes, información, control y tecnología en el entorno empresarial actual*. (Capítulo 1, pp. 1-89). Valência: Edit. Caja Rural.
- Rosa, F. S., Ensslin, S. R., Ensslin, L., & Lunkes, R. J. (2011). Gestão da evidenciação ambiental: um estudo sobre as potencialidade e oportunidade do tema. *Engenharia Sanitária e Ambiental*, 16 (2), 157-166.
- Ryan, R., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research method & methodology in finance accounting*. London: Thomson.
- Scapens, R. W. (2004). Innovations in management accounting practices and research in the United Kingdom. *Keynote address at the 4th EIASM*, 9 (1), 9-11.
- Schekaiban, N., & Ripoll Feliu, V. M. (2005). Estudio comparativo sobre investigación en contabilidad de gestión. España-México. *Anais do Congresso Internacional de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 9.
- Scopus. (2012). Retrieved from <http://www.scopus.com/home.url>.
- Shank, J., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. New York, NY: The Free Press.
- Shields, M. D. (1997). Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 5 (1), 3-61.
- Siegel, G., & Kulesza, C. (1996). From statement preparer to decision-support specialist: the coming changes in management accounting education. *Management Accounting*, 32 (1), 34-45.
- Simons, R. (1995). *Levers of control. How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business.
- Tahai, A., & Meyer, M. J. (1999). A revealed preference study of management journals' direct influences. *Strategic Management Journal*, 20 (3), 279-296.
- Tan, L. M., Fowler, M. B., & Hawkes, L. (2004). Management accounting curricula: striking a balance between the views of educators and practitioners. *Accounting Education*, 13 (1), 51-67.
- Tasca, J., Ensslin, L., Ensslin, S. & Alves, M. (2010). An approach for

- selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. *Journal of European Industrial Training*, 34 (7), 631-655.
- Testa, J. (1998 maio/agosto) A base de dados ISI e seu processo de seleção de revistas. *Ci. Inf.*, Brasília, 27 (2), 233-235
- Vaivio, J., & Sirén, A. (2010). Insights into method triangulation and “paradigms” in interpretive management accounting research. *Management Accounting Research*, 21 (2), 130-141.
- Valacich, J. S., Fuller, M. A., Schneider, C., & Dennis, A. R. (2006). Issues and opinions - Publication opportunities in premier business outlets: How level is the playing field? *Information System Research*, 17 (2), 107-125.
- Warren, C. S., Reeve, M. J., & Fess, P. E. (2001). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pioneira.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1979). The demand and supply of accounting theories. The market for excuses. *The Accounting Review*, 59 (2), 273-305.
- White, G. P. (1996). A survey and taxonomy of strategy-related performance measures for manufacturing. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 16 (3), 42-68.
- Young, S. M., & Selto, F. H. (1991). New manufacturing practices and cost management: a review of the literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 10 (1), 265-298.
- Zimmerman, J. L. (1979). The cost and benefits and cost allocations. *The Accounting Review*, 54 (3), 504-521.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1), 411-427.